訴 願 人 陳○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 99 年 10 月 5 日北市稽法甲字第 09932635400 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人所有本市士林區華岡段 5 小段 86 地號土地（宗地面積為 469.05 平方公尺，權利範圍為全部，下稱系爭土地），原地目為「旱」，前經本府於民國（下同）59 年 7 月 4 日公告之「陽明山管理局轄區主要計畫案」內將系爭土地劃設編定為「保護區」，本府復於 68 年 12 月 20 日公告之「變更台北市都市計畫保護區（通盤檢討）案」內，將系爭土地劃設編定為「住宅區（原為保護區，經都市計畫檢討主要計畫變更，但因細部計畫及整體開發作業尚未完成，尚未能准許依變更後計畫用途使用）」迄今。嗣訴願人於 99 年 6 月 21 日與案外人柯○○訂立土地所有權買賣移轉契約書，將其所有系爭土地出售予柯○○，嗣於 99 年 6 月 22 日檢具本府開具之 99 年 4 月 14 日府產業農字第 0993122200 號臺北

市農業用地作農業使用證明書向原處分機關所屬士林分處申報移轉土地現值及不課徵土地增值稅，經該分處核定系爭土地應課徵土地增值稅計新臺幣 242 萬 8,344 元。

二、訴願人於 99 年 7 月 22 日再向原處分機關所屬士林分處申請系爭土地依土地稅法第 39 條之 2 規定應不課徵土地增值稅，經該分處審認系爭土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正

增訂第 27 條規定生效時，已非屬農業用地，並無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用

，仍應按一般用地稅率課徵土地增值稅，乃以 99 年 7 月 30 日北市稽士林甲字第

09930858300

號函通知訴願人仍維持原核定。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 10 月 5 日北市稽法甲字第 09932635400 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 99 年 10 月 7

日

送達。訴願人仍不服，於 99 年 11 月 4 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。理由

一、按土地稅法第 28 條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」第 30 條第 1 項第 1 款規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。」第 39 條之 2 第 1 項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」

土地稅法施行細則第 57 條規定：「本法第三十九條之二第一項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第三條第十一款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前三款規定之土地。」第 57 條之 1 規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本法第三十九條之二第一項規定，不課徵土地增值稅：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

農業發展條例第 3 條第 10 款規定：「本條例用辭定義如下：……十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。（二）供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。（三）農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。」第 37 條第 1 項規定：「作農業使用之農業用地移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」

72 年 8 月 1 日修正農業發展條例第 3 條第 10 款規定：「本條例用辭定義如下：……十、農業用地：指供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地，視同農業用地。」

農業發展條例施行細則第 2 條規定：「本條例第三條第十款所稱依法供該款第一目至第三目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例第三條第十一款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、

生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理處會同有關機關認定合於前三款規定之土地。」

89年6月7日修正之農業發展條例施行細則第2條規定：「本條例第三條第一項第十款所稱依法供該款第一目至第三目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例第三條第一項第十一款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之道地目土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地或暫未依法編定之田、旱地目之土地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理處會同有關機關認定合於前三款規定之土地。前項農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之土地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本條例第三十七條第一項、第三十八條第一項或第二項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦。」

財政部91年12月26日臺財稅字第0910458277號函釋：「主旨：有關原為農業用地於65

年

經都市計畫編定為××風景區土地之繼承、贈與或移轉，其遺產稅、贈與稅或土地增值稅之徵免，復如說明.....說明：.....三、至於土地增值稅部分，本案土地於65年既經都市計畫編定為××風景區土地（非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地），其於72年8月3日農業發展條例修正增訂第27條條文生效時，已非屬農業發展條例施行細則第2條第2項規定之『前項農業用地』，故於移轉時應無上述農業發展條例第37條第1項（土地稅法第39條之2第1項）不課徵土地增值稅規定之適用。」

98年7月30日臺財稅字第09804730570號函釋：「主旨：所報原為農業用地於72年8月

3

日前因都市計畫變更編定為非農業區土地，在細部計畫未完成前，無法依據變更後之土地使用，經主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區或用地別管制使用者，移轉時可否依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅案，仍請參照本部91年12月26

日

台財稅字第0910458277號函說明三辦理。說明：四、.....貴轄社子島地區原為農業用

地，於 59 年 7 月 4 日公告『陽明山管理局轄區主要計畫案』內，劃為非農業區土地部分及陽明山區原為保護區內之農業用地，於 68 年 12 月 20 日經都市計畫變更編定為住宅區部分，在細部計畫尚未完成前，無法依據變更後之土地使用，經主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區或用地別管制使用者，移轉時可否土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，均請參照本部 91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函說明三辦理

，以符規定……。」

二、本件訴願理由略以：

(一) 按土地稅法第 39 條之 2 及農業發展條例第 37 條第 1 項均規定「作農業使用之農業用地

，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」是以法律上明文規定，應不因財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋而動搖該法律之效力。

(二) 訴願人於 57 年間取得系爭土地時，係屬保護區，嗣於 68 年 12 月經都市計畫變更編定為住宅區已逾 30 年。依都市計畫法第 5 條、第 15 條及都市計畫定期通盤檢討實施辦法第 2 條等規定，主管都市計畫之官署，長年以來怠慢職守，應作為而不作為，闕論發展都市改善環境之美名，尚未能實施規劃細部計畫，而稅務機關即憑都市計畫之公告為由，逕行課徵變更後用途使用之土地增值稅，有違平均地權條例或農業發展條例所定之意旨。

三、按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條規定，作農業使用之農業用地，移轉

與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。次按財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 09104582

77 號函釋意旨，72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文（現為 37 條第 1 項）生效

前，倘土地已經都市計畫編定為非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地，則該土地自無前揭土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條得免徵土地增值稅規定之適用

。查訴願人所有系爭土地，位於陽明山地區，經本府於 59 年 7 月 4 日公告之「陽明山管理局轄區主要計畫案」內，將本案系爭土地劃設編定為「保護區」，本府復於 68 年 12 月 20 日公告「變更台北市都市計畫保護區（通盤檢討）案」內，將系爭土地劃設編定為「住宅區（原為保護區，經都市計畫檢討主要計畫變更，但因細部計畫及整體開發作業尚未完成，尚未能准許依變更後計畫用途使用）」迄今，有土地登記所有權狀、本府都市發

展局 99 年 7 月 1 日北市都測字第 09934854900 號函、系爭土地分區單筆查詢結果畫面及

臺

北市都市計畫整合查詢系統畫面等影本附卷可稽。準此，本案系爭土地既於 68 年 12 月 20 日經本府公告之「變更台北市都市計畫保護區（通盤檢討）案」內，將系爭土地劃設編定為住宅區，則系爭土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文生效時，業

經

都市計畫編定為住宅區，非屬當時農業發展條例第 3 條第 10 款所定之農業用地，故系爭土地自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條規定得不課徵土地增值稅之

適

用，原處分機關所屬士林分處否准訴願人不課徵土地增值稅之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張土地稅法第 39 條之 2 及農業發展條例第 37 條第 1 項規定，應不因財政部 91 年

12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋而動搖該法律之效力，又主管都市計畫之官署，長年未能實施規劃細部計畫，稅務機關依都市計畫之公告，逕行以土地變更後之用途課徵土地增值稅，有違平均地權條例或農業發展條例之意旨云云等語。按稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。上開函釋係財政部本於財稅最高主管機關之職權就土地稅法及農業發展條例應否不課徵土地增值稅之疑義所為釋示，並未逾越母法之規定，自得適用於本案，有最高行政法院 95 年度判字第 193 號判決可資參照。經查系爭土地既於 68 年 12 月 20 日經本府公告之「

變

更台北市都市計畫保護區（通盤檢討）案」內，將系爭土地劃設編定為住宅區，則系爭土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文生效時，業經都市計畫編定為住

宅

區，非屬當時農業發展條例第 3 條第 10 款所定之農業用地，故系爭土地自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條規定得不課徵土地增值稅之適用，已如前述，是訴願主張，顯係誤解法令，不足採據。原處分機關所屬士林分處依土地稅法第 28 條規定，課徵系爭土地之土地增值稅，並無違誤。從而，原處分機關所屬士林分處所為否准訴願人不課徵土地增值稅之申請及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文

副主任委員 王 曼 萍

委員 劉 宗 德

委員 陳 石 獅
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中華民國 100 年 1 月 19 日市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）